



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Θεσσαλονίκη 17/10/2016

Αριθμός Απόφασης :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014(Α'178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-

04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία λόγω της αναδρομικής λύσεως της από, εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή της, κατά των με αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου, ύψους 8.103,28 ευρώ β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, ύψους 37.276,16 ευρώ.

4.Τις ως άνω πράξεις της

5.Τις από και (επί πρόσθετων λόγων) απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6 Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

7. Το αρ. πρωτ. έγγραφο πρόσθετων λόγων επί της προσφυγής

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προϊστάμενος της εξέδωσε την αρ. εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση της εντολής, για μερικό φορολογικό έλεγχο. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η επιστροφή του φόρου εισοδήματος 2.214,73 ευρώ που προέκυψε από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ε5 οικονομικού έτους διαχειριστικής περιόδου Αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης ήταν το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, περιφερειακού εξοπλισμού υπολογιστών και λογισμικού.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στο οποίο κατέβαλε, για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και το έντυπο Ε3 που υπέβαλε, αποδοχές αξίας 96.686,52€. Από προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε τις προβλεπόμενες από την παρ. 3 του αρ. 59 του ν. 2238/1994 οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ. Για το λόγο αυτό εκδόθηκε η με αρ. πράξη προσδιορισμού Φ.Μ.Υ. που έλαβε αρ. καταχώρησης

Κατά τον παρόντα έλεγχο, η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αιτούμενα με την

..... Πρόσκληση – Έγγραφο αίτημα παροχής αντιγράφων στοιχείων των βιβλίων και στοιχείων της. Εκ των υστέρων ωστόσο, προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη μία (1) θεωρημένη σελίδα με αρ. και ίχνος διάτρησης, μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων – εξόδων των μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου έτους (.....). Συνέπεια της μη διάθεσης στον έλεγχο των αιτούμενων αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων της, ήταν τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας να κριθούν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30 παρ. 4 περ. στ και θ' του Π.Δ. 186/92 και τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας να προσδιοριστούν εξωλογιστικά (αρ. 30 παρ. γ του ν. 2238/94). Σ' αυτό συνετέλεσε και η ύπαρξη στο αρχείο της φορολογικής διοίκησης της οριστικής, βεβαιωμένης και συμβιβασμένης παράβασης της μη τήρησης – θεώρησης βιβλίων β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (μηνιαίων καταστάσεων βιβλίου εσόδων – εξόδων) για το χρονικό διάστημα από

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση του Προϊσταμένου της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας – νομική πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία των πράξεων. Στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρήθηκαν οι κανόνες και αρχές της ειδικότητας, σαφήνειας, επάρκειας που πρέπει να διέπουν την αιτιολογία των διοικητικών πράξεων με συνέπεια οι σχετικές κατά τα ως άνω διοικητικές πράξεις επιβολής φόρων να στερούνται επαρκούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- 2) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της χρηστής διοίκησης, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση οι πράξεις και παραλείψεις της επιχείρησης δεν ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο. Κατά συνέπεια η επιλογή από μέρους της φορολογικής διοίκησης για εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων ήταν εσφαλμένη και υπερβολική.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου,

διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 30 παρ. 1 Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τα ανωτέρω

παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία».

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του ίδιου άρθρου τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7».

Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παρ. 1 του αρ. 10 του κώδικα αυτού, β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται, γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ)

.....
...οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, ...στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτές αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της

παραγράφου 3 ζ)...θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων – εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ και θ της παραγράφου αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ. 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο 3/24.11.1992 του ΚΒΣ για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανεπαρκή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω πλημμελειών (περιπτώσεις α' έως ε' της παρ. 3 του άρθρου 30 του ΚΒΣ), η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους.

Αποτελούν όμως την τυπική βάση για την απόρριψη, εάν και εφόσον συντρέχουν οι αυστηρές ουσιαστικές προϋποθέσεις τις οποίες ορίζει ο νόμος.

Η περιοριστική απαρίθμηση των παραβάσεων έγινε για να αποκλεισθεί η δυνατότητα απορρίψεως για τις λοιπές παραβάσεις, ενώ το κέντρο βάρους δίδεται στην αιτιολογημένη διαπίστωση της συνδρομής ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθιστούν τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως αναγκαία μόνη λύση.

Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος είναι πρακτικώς αδύνατη.

Επειδή οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις πρέπει :

- να μην οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, να οφείλονται δηλαδή σε πρόθεση
- Να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο.
- Η ανεπάρκεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, δεν αρκεί η διαπίστωση των παραπάνω

πλημμελειών (περιπτώσεις α έως θ της παρ. 4 του αρ. 30 του ΚΒΣ), η συνδρομή των οποίων αντιθέτως δεν οδηγεί, κατ' αρχήν, σε μη αποδοχή των βιβλίων και στοιχείων και δεν επιτρέπει μόνη αυτή την απόρριψή τους. Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αποτελεί το έσχατο μέσο, πρέπει να χρησιμοποιείται με μεγάλη φειδώ και μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις όπου πράγματι η εξαγωγή του λογιστικού αποτελέσματος να είναι πρακτικώς αδύνατη.

Εκτός από την ύπαρξη των παραπάνω περιπτώσεων (παρατυπιών και παραλείψεων), απαιτείται ως αναγκαία προϋπόθεση να συντρέχουν οι εξής ουσιαστικές προϋποθέσεις 1) οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων 2) να τεκμηριώνεται συνειδητή και ηθελημένη πράξη ή παράλειψη του επιτηδευματία για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι το βάρος της απόδειξης φέρει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., και κατ' επέκταση τα ελεγκτικά όργανα, εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά κάτω από τα οποία έγιναν οι πράξεις ή οι παραλείψεις και ειδικότερα αν αυτές απέβλεπαν μεθοδευμένα ή συνειδητά στη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων 3) να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο 4) η ανακρίβεια να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία να αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ.8) η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε θετικά και εντός της ταχθείσας προθεσμίας έθεσε στη διάθεση του ελέγχου βιβλία και στοιχεία, όπως αυτά αναλυτικά παρουσιάζονται στην εν λόγω έκθεση, τα οποία όπως αναφέρεται στην ίδια ως άνω έκθεση καλύπτουν το σύνολο των απαιτητών στοιχείων. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «Ο έλεγχος έχοντας στη διάθεσή του το σύνολο των αιτούμενων με το με αρ. αίτημα διάθεσης αντιγράφων, προχώρησε στις παρακάτω ελεγκτικές διαπιστώσεις...» Ανάμεσα στα στοιχεία αυτά που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα είναι οι αριθμ. 20 και 21 θεωρημένες σελίδες της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων (ΑΠΘ και ίχνος διάτρησης) με τα σύνολα μηνός και μία θεωρημένη σελίδα με αρ.) της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων με εκτυπωμένα τα σύνολα εσόδων – εξόδων των μηνών Μαρτίου - Δεκεμβρίου έτους (χρήσης)

Επειδή η ύπαρξη και μόνο της παράβασης της μη τήρησης – θεώρησης βιβλίων Β' κατηγορίας του ΚΒΣ (Μηνιαίων Καταστάσεων Βιβλίου – Εσόδων – Εξόδων) για το χρονικό διάστημα από έως, (κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,6,17 παρ. 4,19 παρ. 1,2,24 παρ. 3 του ΠΔ 186/92), για τις οποίες είχε εκδοθεί η με αρ. Α.Ε.Π. την οποία η προσφεύγουσα είχε αποδεχθεί με τον αρ. συμβιβασμό, ουδόλως επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και δε δικαιολογεί από μόνη της τον ισχυρισμό ότι τα βιβλία είναι ανακριβή με συνέπεια αυτού τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Αντιθέτως ο έλεγχος οφείλει να δικαιολογήσει τον λόγο που απορρίπτει τα βιβλία και στοιχεία και κρίνει αυτά ανεπαρκή ειδικά στην περίπτωση που έχει αποδεχτεί το γεγονός ότι ο φορολογούμενος έχει προσκομίσει όλα τα αιτούμενα στοιχεία.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο επιδιωκόμενος δε σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών λογιστικά, όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης των λογιστικών διαφορών και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος εισοδήματος οικ. έτους (διαχ/κή περίοδος

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	353.308,38
Ζημίες δήλωσης	-187.978,06
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	7.697,66
Σύνολο ζημιών λογιστικού ελέγχου	-180.280,40
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	-2.214,73

ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

Αξία φορολογητέων εκροών	353.308,38
Αξία φορολογητέων εισροών	268.076,92
Φόρος εκροών	73.675,12
Υπόλοιπο φόρου εισροών	73.675,12
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).